BFH v. 26.06.2007 - IV R 49/04 BStBl 2009 II S. 289

Erwerb, Vermietung und Veräußerung von in die Luftfahrzeugrolle eingetragenen Flugzeugen sind bei planmäßiger Verknüpfung gewerbliche Tätigkeiten; zur Abgrenzung des durch den laufenden Gewerbebetrieb anfallenden Gewinns vom nicht gewerbesteuerbaren Aufgabegewinn bei Veräußerung von Anlagevermögen

Leitsatz

1. Erwerb, Vermietung und Veräußerung von in die Luftfahrzeugrolle eingetragenen Flugzeugen sind gewerbliche Tätigkeiten, wenn die Vermietung mit dem An- und Verkauf aufgrund eines einheitlichen Geschäftskonzepts verklammert ist (Abgrenzung zu den BFH-Urteilen vom 2. Mai 2000 IX R 71/96, BFHE 192, 84, BStBl II 2000, 467, und IX R 99/97, BFH/NV 2001, 14).

2. Der Gewinn aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gehört zum gewerbesteuerbaren (laufenden) Gewinn, wenn die Veräußerung Bestandteil eines einheitlichen Geschäftskonzepts der unternehmerischen Tätigkeit ist.

Gesetz(e):

EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1EStG § 15 Abs. 2EStG § 21 Abs. 1 Nr. 1GewStG § 2 Abs. 1GewStG § 7

Instanzenzug:

FG Berlin vom 21. Juli 2004 6 K 6078/02 (EFG 2005, 354) BFH IV R 49/04 (Verfahrensverlauf) BFH - IV R 49/04, Verfahrensverlauf BFH - IV R 49/04, Verfahrensverlauf

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. OHG. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin war der Kauf, der Verkauf und die Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern, insbesondere in der Form des Leasings.

Die Klägerin kaufte im Dezember 1989 von der A-Leasing 3 Flugzeuge. Dabei handelte es sich um ein gebrauchtes Flugzeug des Typs Xx (Baujahr 19..) sowie um 2 neue Flugzeuge des Typs Xxx. Die Flugzeuge waren in die Luftfahrzeugrolle eingetragen. Außerdem erwarb die Klägerin von der A-Leasing die in die Flugzeuge eingebauten Geräte (Komponenten). Gleichzeitig vereinbarte die Klägerin mit der G-GmbH, dass sie, die Klägerin, als Vermieterin (Leasinggeberin) in die bereits im August 1989 zwischen der A-Leasing (als Vermieterin) und der G-GmbH als Mieterin/Leasingnehmerin abgeschlossenen Miet- bzw. Leasingverträge über die Flugzeuge und die Komponenten eintrete. Der gebrauchte Xx wurde der G-GmbH am 17. Oktober 1989, die beiden neuen Xxx am 27. Dezember 1989 übergeben.

Der Mietvertrag über den gebrauchten Xx sah eine Grundmietzeit von 54 Monaten mit 2 Verlängerungsoptionen von 24 und 18 Monaten vor. Weiterhin war vereinbart, dass der Xx nach Ablauf der Grundmietzeit von 54 Monaten noch einen Restwert von 65 v.H. der Anschaffungskosten haben sollte; nach Verlängerung der Mietzeit um 24 Monate sollte der Restwert 42 v.H. und nach der weiteren Verlängerung um 18 Monate 20 v.H. der Anschaffungskosten betragen. Der G-GmbH war das Recht eingeräumt, das Flugzeug nach Ablauf der Grundmietzeit bzw. nach Ablauf der jeweiligen Verlängerungen zu einem von einem unabhängigen Gutachter zu ermittelnden Marktwert zu

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

erwerben. Sofern der Marktwert die jeweils vereinbarten Restwerte des Flugzeugs nicht erreichte, war die G-GmbH verpflichtet, der Klägerin die Differenz zwischen dem Marktwert und dem vereinbarten Restwert zu erstatten. Falls der Marktwert des Flugzeugs zum Zeitpunkt des Verkaufs den vereinbarten Restwert überstieg, standen der Klägerin 25 v.H. des Differenzbetrags zu.

Sofern die G-GmbH von ihrem Ankaufsrecht keinen Gebrauch machte, sollte das Flugzeug auf dem Markt an fremde Dritte verkauft werden. Bei einem Verkaufspreis unterhalb der vereinbarten Restwerte war die G-GmbH gegenüber der Klägerin in gleicher Weise zum Ausgleich verpflichtet wie dies beim Ankauf durch die G-GmbH vereinbart war. Soweit der Kaufpreis die Restwerte überstieg, standen der Klägerin 25 v.H. und der G-GmbH 75 v.H. des Mehrerlöses zu.

In dem Mietvertrag über die beiden neuen Xxx war eine Grundmietzeit von 8 Jahren ohne Verlängerungsoption vereinbart. Nach Ablauf der Grundmietzeit sollte die G-GmbH die Flugzeuge für die Klägerin veräußern. Der vereinbarte Restwert der Flugzeuge betrug 35 v.H. der Anschaffungskosten. Auch hier war vorgesehen, dass ein etwaiger Mindererlös von der G-GmbH auszugleichen war und ein etwaiger Mehrerlös der Klägerin zu 25 v.H. und der G-GmbH zu 75 v.H. zustehen sollte.

Über die Komponenten, die in die Flugzeuge eingebaut waren, schloss die Klägerin mit der G-GmbH ebenfalls einen Mietvertrag, der eine Laufzeit von 54 Monaten sowie Verlängerungsoptionen von 24 und 18 Monaten vorsah. Der vereinbarte Restwert der Komponenten betrug nach Ablauf der Grundmietzeit 55 v.H., nach der ersten Verlängerung 26 v.H. und nach Ablauf der zweiten Verlängerung 0 v.H. der Anschaffungskosten. Auch in diesem Vertrag war der G-GmbH ein Ankaufsrecht eingeräumt. Die Regelungen über Ausgleich bzw. Verteilung eines etwaigen Mehr- oder Mindererlöses entsprachen den Vereinbarungen in dem Mietvertrag über den gebrauchten Xx.

Die Klägerin erwarb im Jahr 1991 außerdem ein gebrauchtes Flugzeug vom Typ Y und vermietete es an die Verkäuferin zurück. Die Mietzeit betrug 4 Jahre mit Verlängerungsoption. Anfang 1993 wurde das Flugzeug jedoch vorzeitig veräußert. Im Jahr 1993 kaufte die Klägerin ein weiteres gebrauchtes Flugzeug vom Typ Y und vermietete es. Nachdem dieses Flugzeug im September 1993 durch Absturz einen Totalschaden erlitten hatte, wurde der Leasingvertrag aufgelöst.

Schließlich erwarb die Klägerin im Jahr 1993 einen gebrauchten PKW und vermietete das Fahrzeug für die Dauer von 36 Monaten an den Verkäufer zurück. Der PKW wurde im Oktober des Streitjahres 1996 planmäßig nach Ende der Leasingzeit veräußert.

Die Gesellschafter der Klägerin beschlossen am 2. Dezember des Streitjahres, die der Klägerin noch gehörenden Leasingobjekte (3 X mit Ausrüstungsgegenständen) an die Leasingnehmerin zu verkaufen und die Gesellschaft mit Wirkung zum 3. Dezember des Streitjahres aufzulösen. Die Liquidation der Klägerin wurde zum 24. April 1998 abgeschlossen. Die Klägerin ist seit dem 23. Februar 1998 im Handelsregister gelöscht.

Die Klägerin, die ihren Gewinn durch Vermögensvergleich gemäß § 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelte, behandelte sämtliche vermieteten Wirtschaftsgüter als ihr Anlagevermögen. Sie gab jeweils Gewerbesteuererklärungen ab. Mit der Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr erklärte sie einen (laufenden) Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1 639 384 DM. In der Gewinnermittlung der Klägerin für die Zeit vom 1. Januar bis zum 3. Dezember 1996 war aus dem Verkauf der X nebst Ausrüstung außerdem ein Veräußerungsgewinn enthalten, den die Klägerin in der Gewerbesteuererklärung allerdings nicht berücksichtigte. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) setzte den Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.

Im Anschluss an eine bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung vertrat das FA jedoch die Auffassung, auch bei dem Gewinn aus der Veräußerung der X nebst Ausrüstung handele es sich um einen der Gewerbesteuer unterliegenden laufenden Gewinn, und änderte den Gewerbesteuer-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

messbescheid und den Gewerbesteuerbescheid für das Streitjahr entsprechend. Den Einspruch der Klägerin gegen die Änderungsbescheide wies das FA als unbegründet zurück.

Die Klage hatte aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 354 veröffentlichten Gründen ebenfalls keinen Erfolg. Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, die Klägerin habe eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt. Zwar könne die Vermietung von Luftfahrzeugen auch als private Vermögensverwaltung angesehen werden, sofern der Vermieter keine Sonderleistungen erbringe. Die Klägerin habe die Luftfahrzeuge allerdings nicht für die gesamte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer vermietet. Die nach dem betrieblichen Konzept der Klägerin vorgesehene Veräußerung der Flugzeuge gebe der Gesamttätigkeit das gewerbliche Gepräge. Die Klägerin habe erst durch die Veräußerung der Flugzeuge einen Totalgewinn erzielen können. Das FA habe auch zutreffend den Gewinn aus dem Verkauf der Flugzeuge als laufenden Gewinn des Streitjahres behandelt und den Gewerbeertrag um diesen Gewinn erhöht. Die Veräußerung der Flugzeuge sei zwar im zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe erfolgt. Es fehle jedoch der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der Veräußerung und dem Aufgabevorgang. Auch die Veräußerung von Anlagevermögen sei dem laufenden Gewinn zuzurechnen, wenn und soweit sie —wie im Streitfall— als typischer Geschäftsvorfall des lebenden Betriebs anzusehen sei.

Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

Sie beantragt, das angefochtene Urteil sowie den Bescheid für 1996 über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer vom 23. Februar 2001 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Februar 2002 aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass (1.) die Klägerin der Gewerbesteuer unterlag und (2.) der Gewinn aus der Veräußerung der Flugzeuge und Komponenten im Streitjahr zum Gewerbeertrag gehörte.

1. Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des EStG zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Eine Personengesellschaft erzielt gewerbliche Einkünfte, wenn die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) betreiben.

Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Gewerbebetriebs ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Übrigen, dass die Betätigung den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, 427, BStBl II 1984, 751, 762).

Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, KG oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG), oder einer Personengesellschaft, die keine gewerbliche Tätigkeit ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Da es sich bei der Klägerin nicht um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG handelte, kommt es für die Gewerbesteuerpflicht der Klägerin darauf an, ob sie (auch) gewerblich tätig war. Dies ist auf der Grundlage der tatsächlichen, mit Verfahrensrügen nicht angegriffenen und den Senat damit bindenden Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) zu bejahen. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Tätigkeit der Klägerin die geschriebenen Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllte und den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschritt.

a) Die Klägerin hat bei Erwerb, Vermietung und Veräußerung ihrer Vermögenswerte (Flugzeuge, Komponenten und PKW) selbständig gehandelt.

b) Die Klägerin war nachhaltig tätig. Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist (BFH-Urteil vom 10. Dezember 1998 III R 61/97, BFHE 187, 526, BStBl II 1999, 390). Der Erwerb von 5 Flugzeugen, Komponenten und eines PKW, die anschließende Vermietung dieser Vermögenswerte und die Veräußerung von 4 Flugzeugen, der Komponenten und des PKW stellen eine nachhaltige Betätigung in dem vorgenannten Sinne dar.

c) Die Klägerin beteiligte sich außerdem am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert, dass eine Tätigkeit am Markt gegen Entgelt und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird (BFH-Urteil in BFHE 187, 526, BStBl II 1999, 390, m.w.N.). Maßgeblich ist dabei die Erkennbarkeit für einen oder mehrere Auftraggeber (BFH-Urteil vom 22. Januar 2003 X R 37/00, BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464). Im Streitfall trat die Klägerin als Anbieter von Leistungen und Gütern gegenüber der G-GmbH und gegenüber den Leasingnehmern der beiden Flugzeuge vom Typ Y und des PKW am Markt auf. Sie nahm damit am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil.

d) Die Klägerin wurde ferner mit Gewinnerzielungsabsicht tätig. Aus der Tatsache, dass die Klägerin aus ihrer Tätigkeit insgesamt erheblichen Gewinn erzielte, ist darauf zu schließen, dass ihre Tätigkeit im Ganzen auf Gewinnerzielung gerichtet war (vgl. BFH-Urteile vom 7. März 1996 IV R 2/92, BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369, unter I.3.c der Gründe, und vom 30. Juni 1993 XI R 38, 39/91, BFH/NV 1994, 20).

e) Die Tätigkeit der Klägerin stellte sich weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit dar.

f) Die Klägerin hat mit ihrer Betätigung auch den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschritten.

aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung der Vermögenswerte im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, und vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291). Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und Vermögensverwaltung andererseits hat die Rechtsprechung seit langem auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abgestellt. In Zweifelsfällen ist die gerichtsbekannte und nicht beweisbedürftige Auffassung darüber maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie in den gewerblichen Bereich fallen, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist (Beschlüsse des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, und in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291).

Nach der Rechtsprechung des BFH geht allerdings das Vermieten einzelner (beweglicher oder unbeweglicher) Gegenstände in der Regel über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nicht hinaus. Eine gewerbliche Vermietungstätigkeit ist erst dann anzunehmen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall besondere Umstände hinzutreten, die der Tätigkeit als Ganzes das Gepräge einer gewerblichen Betätigung geben, hinter der die eigentliche Gebrauchsüberlassung des Gegenstandes in den Hintergrund tritt (vgl. BFH-Urteile vom 18. Mai 1999 III R 65/97, BFHE 188, 490, BStBl II 1999, 619, m.w.N., und vom 2. Mai 2000 IX R 71/96, BFHE 192, 84, BStBl II 2000, 467; BFH-Beschluss vom 4. Juli 2002 IV B 44/02, BFH/NV 2002, 1559). Zur privaten Vermögensverwaltung kann auch die Anschaffung und Veräußerung von Vermögensgegenständen gehören (BFH-Urteil vom 17. März 1981 VIII R 149/78, BFHE 133, 44, BStBl II 1981, 522). Ausschlaggebend für die Zuordnung ist, ob Ankauf und Veräußerung lediglich den Beginn und das Ende einer in erster Linie auf Fruchtziehung gerichteten Tätigkeit darstellen oder ob die Umschichtung von Vermögenswerten und die Verwertung der Vermögenssubstanz entscheidend in den Vordergrund treten. Letzteres ist anzunehmen, wenn sich ein Steuerpflichtiger dadurch „wie ein Händler" verhalten hat, dass er planmäßig und auf Dauer mit auf Güterumschlag gerichteter Absicht tätig geworden ist (BFH-Urteile vom 6. März 1991 X R 39/88, BFHE 164, 53, BStBl II 1991, 631, m.w.N., und vom 2. Mai 2000 IX R 99/97, BFH/NV 2001, 14). Der BFH ist bereits in seinem Urteil vom 30. Juli 1985 VIII R 263/81 (BFHE 145, 129, 133, BStBl II 1986, 359, 362) davon ausgegangen, dass (Auto-)Leasingfirmen gewerbliche Einkünfte erzielen.

bb) Nach diesen Maßstäben hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise die Betätigung der Klägerin als gewerblich qualifiziert.

Zwar hat die Klägerin nach den Feststellungen des FG über die bloße Gebrauchsüberlassung ihrer Vermögenswerte hinaus keine weiteren (Sonder-)Leistungen bzw. Pflichten übernommen. Andererseits war die Tätigkeit der Klägerin nicht auf die bloße Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten beschränkt. Nach den Feststellungen des FG entsprach es der Planung der Klägerin, die Flugzeuge lediglich für einen Zeitraum, in dem deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauern noch nicht abgelaufen waren, zu vermieten. Es gehörte nach dem vom FG festgestellten Sachverhalt zum betrieblichen Konzept der Klägerin, dass erst durch die Erzielung eines Veräußerungserlöses beim Verkauf der Flugzeuge der angestrebte Totalgewinn zu erzielen war. Die Klägerin verband hiernach planmäßig die auf Vermietung der Flugzeuge nebst Komponenten gerichtete Tätigkeit mit der Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung. Wie die Vermietung der Flugzeuge war auch deren Verkauf von vornherein geplant. Dies ergibt sich insbesondere aus dem vom FG festgestellten Inhalt der Leasingverträge, in denen die Veräußerung der Flugzeuge und der Komponenten nach Ablauf der Leasingzeit fest vorgesehen war. Der Klägerin ging es darum, Gewinn aus der Gesamtheit ihrer Tätigkeiten bestehend aus Vermietung und Verkauf zu erzielen. Soweit die Klägerin geltend macht, sie habe die Veräußerung der Flugzeuge nicht von Anfang an beabsichtigt, setzt sie lediglich ihre eigene Wertung an die Stelle der Tatsachenwürdigung des FG. Dies kann der Revision indessen nicht zum Erfolg verhelfen (§ 118 Abs. 2 FGO).

Der Verkauf der Flugzeuge und der Komponenten stellte sich auch nicht lediglich als das Ende einer in erster Linie auf Fruchtziehung gerichteten Tätigkeit dar. Denn die Klägerin hatte nach den Feststellungen des FG nicht geplant, die Flugzeuge während ihrer gesamten Nutzungsdauer zu vermieten.

Zwar hatte die Klägerin in ihren Gewinnermittlungen für die Bemessung der Absetzungen für Abnutzung (AfA) des gebrauchten Xx sowie der Komponenten nur eine (Rest-)Nutzungsdauer von 5 Jahren und für die AfA-Bemessung der neuen Xxx eine Nutzungsdauer von 10 Jahren zugrunde gelegt. Die tatsächliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Flugzeuge und der Komponenten war indessen wesentlich länger, wie sowohl die Leasingverträge als auch die tatsächlich erzielten Veräußerungserlöse erkennen lassen. Selbst für den gebrauchten Xx und die Komponenten war nach Ablauf der Grundmietzeit von 54 Monaten aufgrund der Verlängerungsoptionen, die der G-GmbH in den Leasingverträgen eingeräumt worden waren, ein —die für die AfA-Bemessung angegebene Nutzungsdauer übersteigender— Leasingzeitraum von 8 Jahren möglich, ohne dass sich

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

bei Ausübung der Verlängerungsoptionen die zu entrichtenden Leasingraten verringern sollten. Der vereinbarte Restwert des gebrauchten Xx belief sich selbst nach 8 Jahren Leasingzeit und damit nach einer Gesamtnutzungsdauer von ca. 20 Jahren noch auf 20 v.H. der Anschaffungskosten. Der vereinbarte Restwert der neuen Xxx betrug nach 8 Jahren Leasingzeit 35 v.H. der Anschaffungskosten. Tatsächlich erzielte die Klägerin für den gebrauchten Xx, der im Zeitpunkt der Veräußerung schon rund 19 Jahre alt war, noch einen Verkaufspreis von 2 637 488 DM (ca. 57 v.H. der Anschaffungskosten), für die etwa 7 Jahre alten Komponenten einen Verkaufspreis von 780 542 DM (ca. 17 v.H. der Anschaffungskosten) und für die ursprünglich neu angeschafften Xxx nach einer Nutzungsdauer von annähernd 7 Jahren einen Verkaufspreis von je 5 337 500 DM (ca. 60 v.H. der Anschaffungskosten). Selbst wenn die Nutzungsdauern der beiden neuen Xxx —wie von der Klägerin bei der AfA-Bemessung zugrunde gelegt wurde— nur 10 Jahre betragen haben sollten, beliefen sich die Restnutzungsdauern dieser Flugzeuge bei dem nach Ablauf des Leasingvertrags vertraglich vorgesehenen Verkauf noch auf 2 Jahre. Dies ist auch bei einer angenommenen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von lediglich 10 Jahren nicht unbedeutend.

Nach alledem war die Vermietungstätigkeit der Klägerin mit dem An- und Verkauf der Flugzeuge nebst Komponenten aufgrund eines einheitlichen Geschäftskonzepts verklammert. Das hat zur Folge, dass die gesamte Tätigkeit der Klägerin gewerblichen Charakter hatte (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464). Die Tätigkeit entsprach dem Bild, das nach der Verkehrsanschauung ein gewerblich tätiges Leasingunternehmen ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist.

cc) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist es nicht gerechtfertigt, die von der Rechtsprechung zur Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der Vermögensverwaltung aufgestellte sog. Drei-Objekt-Grenze (vgl. z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291) undifferenziert auf die Fälle des (Flugzeug-)Leasings zu übertragen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 1559). Zudem haben auch beim Grundstückshandel die Zahl der Objekte und der zeitliche Abstand der maßgeblichen Tätigkeiten für die Beurteilung, ob eine gewerbliche Betätigung gegeben ist oder nicht, nur indizielle Bedeutung (Beschlüsse des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, und in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291). So kommt es auf diese Indizmerkmale nicht an, wenn sich bereits aus anderen Umständen eine von Anfang an bestehende oder aber fehlende Veräußerungsabsicht ergibt (vgl. auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34). Ersteres ist hier der Fall. Denn es steht unabhängig von der Zahl der verkauften Flugzeuge und dem zeitlichen Abstand zwischen Anschaffung und Veräußerung im Streitfall fest, dass die Klägerin nach ihrem betrieblichen Konzept von Anfang an beabsichtigte, die von ihr erworbenen Flugzeuge nach der Vermietung, aber vor Ablauf der jeweiligen Nutzungsdauern, wieder zu verkaufen und damit die Vermögenssubstanz durch Umschichtung zu verwerten.

2. Gemäß § 7 GewStG ist Gewerbeertrag grundsätzlich der nach den Vorschriften des EStG (bzw. des Körperschaftsteuergesetzes) zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die Hinzurechnungen und Kürzungen nach den §§ 8 und 9 GewStG.

a) Als eine auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogene Sachsteuer erfasst die Gewerbesteuer bei natürlichen Personen und Personengesellschaften, sofern bei letzteren keine —im Streitfall nicht in Betracht kommenden— Sonderregelungen eingreifen, jedoch nur die durch den laufenden Betrieb anfallenden Gewinne (vgl. Urteil des Großen Senats des BFH vom 13. November 1963 GrS 1/63, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124; BFH-Urteile vom 24. April 1980 IV R 68/77, BFHE 131, 70, BStBl II 1980, 658; vom 3. Februar 1994 III R 23/89, BFHE 174, 372, BStBl II 1994, 709; vom 10. Dezember 1998 III R 62/97, BFH/NV 1999, 1067, und vom 25. Juli 2001 X R 55/97, BFHE 195, 402, BStBl II 2001, 809). In den Gewerbeertrag sind danach u.a. nicht die nach Einkommensteuerrecht mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuernden Veräußerungs- und Aufgabegewinne einzubeziehen (vgl. BFH-Urteile vom 7. Februar 1995 VIII R 36/93, BFHE 178, 110, BStBl II 1995, 770;

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

vom 29. Oktober 1987 IV R 93/85, BFHE 151, 181, BStBl II 1988, 374, und vom 28. Februar 1990 I R 92/86, BFHE 160, 262, BStBl II 1990, 699). Zu den aus dem Gewinn aus Gewerbebetrieb auszugrenzenden Bestandteilen gehören auch solche, die zwar nach dem Einkommensteuerrecht nicht Veräußerungs- oder Aufgabegewinne darstellen, die aber in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe stehen und deshalb gleichfalls keine „laufenden" Gewinne darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 17. Februar 1994 VIII R 13/94, BFHE 174, 550, BStBl II 1994, 809).

Ebenso sind auch dann, wenn einkommensteuerrechtlich keine begünstigte Veräußerung oder Aufgabe vorliegt, Veräußerungsgewinne bei der Ermittlung des Gewerbeertrags auszuscheiden, wenn die Veräußerung zu einer —endgültigen— Einstellung der gewerblichen Betätigung des Veräußerers führt. Dieser Tatbestand ist gegeben, wenn die Voraussetzungen für die persönliche Steuerpflicht (vgl. § 5 GewStG) des Veräußerers und bisherigen Betriebsinhabers entfallen sind. Dies ist im Charakter der Gewerbeertragsteuer als Objektsteuer begründet, die an das Ergebnis des lebenden Betriebs anknüpft (vgl. BFH-Urteil in BFHE 174, 372, BStBl II 1994, 709). Es widerspräche diesem Charakter der Gewerbesteuer, auch die sich aus der Beendigung der gewerblichen Betätigung ergebenden Gewinne als Gewerbeerträge zu erfassen, da sie in keinem stehenden Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG) erwirtschaftet wurden (BFH-Urteile in BFH/NV 1999, 1067, und in BFHE 195, 402, BStBl II 2001, 809).

b) Veräußerungsgewinne sind allerdings nicht schon wegen des zeitlichen Zusammenhangs zwischen Veräußerung und Betriebsaufgabe nicht gewerbesteuerbar. Gewinne aus betriebsgewöhnlichen Geschäftsvorfällen, die auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit beruhen, unterliegen im Regelfall der Gewerbesteuer (vgl. BFH-Urteil vom 9. September 1993 IV R 30/92, BFHE 172, 344, BStBl II 1994, 105, m.w.N.). Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern ist insoweit noch im Rahmen des laufenden Betriebs erfolgt, wenn auch ggf. gleichzeitig mit der Betriebsaufgabe (vgl. BFH-Urteil vom 18. August 1992 VIII R 22/91, BFH/NV 1993, 225). Die Veräußerung gehört dann nicht zum Aufgabe-, sondern zum „laufenden" Gewinn, wenn die Veräußerung wie im bisherigen laufenden Betrieb an den bisherigen Kundenkreis erfolgt und insoweit die bisherige normale Geschäftstätigkeit fortgesetzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juni 1970 IV 350/64, BFHE 99, 479, BStBl II 1970, 719). Da es für die Zuordnung zum laufenden bzw. zum Aufgabegewinn auf den wirtschaftlichen Zusammenhang ankommt (vgl. BFH-Urteil vom 19. Mai 1971 I R 46/70, BFHE 102, 380, BStBl II 1971, 688), können Geschäfte, mit denen die bisherige unternehmerische Tätigkeit im Wesentlichen unverändert fortgeführt wird, nicht dem Aufgabevorgang zugerechnet werden (BFH-Urteil vom 29. November 1988 VIII R 316/82, BFHE 156, 408, BStBl II 1989, 602). Gewinne aus ihrer Natur nach laufenden Geschäftsbeziehungen gehören auch dann zum Gewerbeertrag, wenn sie im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe erzielt werden (BFH-Urteil vom 24. November 1982 I R 60/79, BFHE 137, 360, BStBl II 1983, 243).

aa) In der Regel gehören zum Aufgabegewinn die aus der Auflösung der stillen Reserven des Anlagevermögens resultierenden Gewinne (z.B. BFH-Urteile vom 10. März 1998 VIII R 62/96, BFH/NV 1998, 1211, und in BFHE 174, 372, BStBl II 1994, 709).

bb) Zum Aufgabegewinn können auch Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens gehören. Das Gesetz schließt die Veräußerung von Umlaufgütern nicht schlechthin von der Einbeziehung in den Aufgabegewinn aus. Es macht diese Einbeziehung nur davon abhängig, dass die Veräußerung im Rahmen der Aufgabe des Betriebs erfolgt (z.B. BFH-Urteile in BFHE 156, 408, BStBl II 1989, 602, und vom 14. November 1990 X R 145/87, BFH/NV 1991, 373).

cc) Nach mittlerweile ständiger Rechtsprechung sind auch Gewinne aus der Veräußerung des zum Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshändlers gehörenden Grundbesitzes selbst

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

dann der laufenden unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen, wenn es sich um die Veräußerung des letzten zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücks an nur einen Abnehmer handelt (z.B. BFH-Urteile vom 14. Dezember 2006 IV R 35/05, BFH/NV 2007, 692; vom 5. Juli 2005 VIII R 65/02, BFHE 211, 100, BStBl II 2006, 160, und in BFHE 172, 344, BStBl II 1994, 105, jeweils m.w.N.). Beim gewerblichen Grundstückshandel ist der einzelne Geschäftsvorfall immer dann Teil des laufenden Geschäftsbetriebs, wenn der Veräußerungsvorgang dem durch das Gesamtspektrum des gewerblichen Grundstückshandels geprägten Tätigkeitsfeld zugeordnet werden kann (BFH-Urteil in BFHE 211, 100, BStBl II 2006, 160).

c) Nach diesen Maßstäben ist die Würdigung des FG, den Gewinn aus der Veräußerung der Flugzeuge und der Komponenten dem durch den laufenden Betrieb anfallenden Gewinn zuzurechnen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

aa) Das FG ist davon ausgegangen, dass im Streitfall eine Betriebsaufgabe vorlag. Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn aufgrund eines Entschlusses des Steuerpflichtigen, den Betrieb aufzugeben, die bisher in diesem Betrieb entfaltete betriebliche Tätigkeit endgültig eingestellt wird, alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang, d.h. innerhalb kurzer Zeit entweder insgesamt klar und eindeutig, äußerlich erkennbar in das Privatvermögen überführt bzw. anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt oder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden und dadurch der Betrieb aufhört, als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen (BFH-Urteile vom 15. November 2005 XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436; vom 19. Mai 2005 IV R 17/02, BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637; vom 19. Februar 2004 III R 1/03, BFH/NV 2004, 1231; vom 26. April 2001 IV R 14/00, BFHE 195, 290, BStBl II 2001, 798, und in BFHE 172, 344, BStBl II 1994, 105, m.w.N.).

Der Senat kann offenlassen, ob die Voraussetzungen einer nach Einkommensteuerrecht begünstigten Betriebsaufgabe im Streitfall erfüllt sind, insbesondere ob zwischen Beginn und Ende der Betriebsaufgabe noch ein „kurzer Zeitraum" lag (vgl. dazu Schmidt/Wacker, EStG, 26. Aufl., § 16 Rz 193, m.w.N.). Dies kann zweifelhaft sein, wenn die Betriebsaufgabe vom 3. bzw. 4. Dezember 1996 bis zum 24. April 1998 gedauert haben sollte, sie sich also über 3 Veranlagungszeiträume und 17 Monate erstreckt hätte (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2000 VIII R 10/99, BFHE 194, 135, BStBl II 2001, 282). Denn auch eine nach Einkommensteuerrecht nicht begünstigte „allmähliche Abwicklung" eines Gewerbebetriebs kann im Gewerbesteuerrecht —wie oben bereits dargelegt wurde— zu nicht gewerbesteuerbaren Gewinnen führen, wenn sie auf Maßnahmen zur Vermögensverwertung nach Einstellung der werbenden Tätigkeit des Betriebs beruht (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 131, 70, BStBl II 1980, 658).

bb) Das FG hat —in Übereinstimmung mit den Beteiligten— ferner angenommen, dass die an die G-GmbH vermieteten Flugzeuge und Komponenten der Klägerin als Leasinggeberin zuzurechnen waren und zu ihrem Anlagevermögen gehörten. Der Senat schließt sich dieser Rechtsansicht an. Er hat bereits entschieden, dass ein Flugzeug, das längerfristig im Betrieb genutzt wird, regelmäßig auch dann zum Anlagevermögen gehört, wenn von Anfang an beabsichtigt war, es vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer wieder zu veräußern (BFH-Urteil vom 9. Februar 2006 IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267; zur Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Anlagevermögen in Leasingfällen, vgl. auch BFH-Urteile vom 9. April 1981 IV R 24/78, BFHE 133, 67, BStBl II 1981, 481, unter 3.a der Gründe, und vom 5. Februar 1987 IV R 105/84, BFHE 149, 255, BStBl II 1987, 448, unter 3.b der Gründe).

cc) Zum gewerbesteuerbaren (laufenden) Gewinn können —ebenso wie zum nicht gewerbesteuerbaren Aufgabegewinn— sowohl Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlage- als auch des Umlaufvermögens gehören. Maßgeblich ist nach den oben dargelegten Grundsätzen jeweils, ob mit der Veräußerung die bisherige normale Geschäftstätigkeit fortgesetzt wird

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

oder ob die Veräußerung im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Aufgabe des Betriebs erfolgt. Letzteres wird zwar bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in der Regel eher der Fall sein als bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens. Dementsprechend hat die Rechtsprechung des BFH die Gewinne aus der Veräußerung der letzten zum Betriebsvermögen eines gewerblichen Grundstückshändlers gehörenden Grundstücke nur dann der laufenden —d.h. nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigten— Tätigkeit zugeordnet, wenn es sich bei den Grundstücken um Umlaufvermögen gehandelt hat (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 211, 100, BStBl II 2006, 160, und vom 14. Dezember 2006 IV R 3/05, BFH/NV 2007, 601, jeweils m.w.N.). Allerdings kann sich auch die Veräußerung von Anlagevermögen ausnahmsweise als ein Geschäft darstellen, mit dem die bisherige unternehmerische Tätigkeit im Wesentlichen unverändert fortgeführt wird. Hiervon ist im Streitfall auszugehen.

Die fraglichen Veräußerungsgeschäfte waren dem (laufenden) Tätigkeitsfeld eines gewerblich tätigen Leasingunternehmens zuzurechnen. Bereits vor der Veräußerung der 3 X nebst Komponenten hatte die Klägerin im Rahmen ihrer laufenden Geschäftstätigkeit Wirtschaftsgüter, die sie zuvor verleast hatte, veräußert. Hierbei handelte es sich um die Y im Jahr 1993 und den PKW im Streitjahr. Auch die Y war —wie die X— vor dem Ende der Laufzeit des Leasingvertrags veräußert worden. Unternehmensgegenstand der Klägerin war neben der Vermietung von Wirtschaftsgütern u.a. auch deren Verkauf. In den Leasingverträgen, die unzweifelhaft dem laufenden Betrieb zuzurechnen sind, war die Veräußerung der X und der Komponenten —entweder an die G-GmbH oder an Dritte— bereits fest vereinbart. Der Verkauf der X und der Komponenten war folglich Ausfluss von Geschäftsvorfällen, wie sie sich aus von der Klägerin eingegangenen Geschäftsbeziehungen während des Bestehens des Betriebs ergeben konnten. Die Verhandlungen zum Verkauf der X und der Komponenten an die G-GmbH wurden von der Klägerin bis zur Abschlussreife ebenfalls im Rahmen des laufenden Geschäftsbetriebs und in einem Zeitraum geführt, in dem die Aufgabe des Gewerbebetriebs noch nicht beschlossen war. Der Veräußerungsgewinn resultierte damit aus einer laufenden Geschäftsbeziehung. Es bestand ein sachlicher Zusammenhang mit den während des laufenden Geschäftsbetriebs entwickelten absatzorientierten Aktivitäten der Klägerin, während der Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe ein rein zeitlicher war.

d) Über die Höhe des Veräußerungsgewinns und seine zeitliche Zuordnung zum Streitjahr besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Auch der Senat sieht keinen Anlass, die Höhe des Veräußerungsgewinns und seine Realisierung im Streitjahr zu beanstanden.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:
Oberste Finanzbehörden der Länder 11.3.2020 - O 2000
BMF 11.3.2020 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 18.3.2019
BMF 18.3.2019 - O 2000
BMF 19.3.2018 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 19.3.2018 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 21.3.2017 - O 2000
BMF 21.3.2017 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 14.3.2016 - O 2000
BMF 14.3.2016 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 23.3.2015 - O2000
BMF 23.3.2015 - 0 2000
Oberste Finanzbehörde der Länder 24.3.2014 - O 2000
BMF 24.3.2014 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 9.4.2013 - O 2000
BMF 9.4.2013 - O 2000
BMF 27.3.2012 - O 2000

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BMF 4.4.2011 - O 1000
BMF 23.4.2010 - O 1000
BMF 1.4.2009 - S 2240

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:

FG Düsseldorf 4.6.2019 - 10 K 34/15 F
FG Köln 19.7.2018 - 6 K 2507/16
BFH 8.6.2017 - IV R 6/14
BFH 8.6.2017 - IV R 30/14
BFH 19.1.2017 - IV R 50/13
BFH 19.1.2017 - IV R 50/14
FG Münster 18.7.2016 - 14 K 1370/12 E,G
BFH 14.7.2016 - IV R 34/13
FG München 17.6.2016 - 1 K 266/12
FG Niedersachsen 6.10.2015 - 16 K 10021/14
FG Hamburg 14.8.2013 - 2 K 242/12
BFH 1.8.2013 - IV R 18/11
BFH 14.4.2011 - IV R 8/10
FG Nürnberg 30.3.2011 - 3 K 275/10
FG Hamburg 15.11.2010 - 2 K 209/09
BFH 25.8.2010 - I R 21/10
FG München 8.7.2010 - 11 K 844/07
BFH 1.7.2010 - IV R 34/07
FG München 18.3.2010 - 1 V 3932/09
FG Hessen 21.1.2010 - 5 V 2478/09
BFH 26.11.2009 - III R 110/07
FG München 30.4.2009 - 5 K 1656/07
FG München 30.4.2009 - 5 K 1657/07
FG Hamburg 29.10.2008 - 1 K 263/06
FG Hamburg 29.10.2008 - 1 K 192/08
FG Hessen 6.10.2008 - 8 K 266/07
FG Rheinland-Pfalz 17.1.2008 - 4 K 1347/03
FG Münster 25.10.2007 - 3 K 3664/05 G
FG Berlin 21.7.2004 - 6 K 6078/02

Fundstelle(n):

BB 2007 S. 1997 Nr. 37
BFH/NV 2007 S. 2004 Nr. 10
BStBl II 2009 S. 289 Nr. 9
DB 2007 S. 1957 Nr. 36
DStR 2007 S. 1574 Nr. 36
DStRE 2007 S. 1212 Nr. 18
EStB 2007 S. 361 Nr. 10
EStB 2007 S. 361 Nr. 10
FR 2007 S. 1075 Nr. 22
HFR 2007 S. 1120 Nr. 11
KÖSDI 2007 S. 15730 Nr. 10
NWB-Eilnachricht Nr. 36/2007 S. 3112
StB 2007 S. 364 Nr. 10
StBW 2007 S. 2 Nr. 19
StuB-Bilanzreport Nr. 17/2007 S. 672

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

NWB CAAAC-53703

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.